

주택 신축관련 과세 범위에 대한 해설

전 동 훈

행정자치부 지방세정팀 서기관

I. 의 의

최근 수도권 일부 지역의 부동산 가격이 급증하고 있어 이에 부응하여 주택의 물량 공급을 늘리는 등 부동산 안정대책을 강구하고 있는 실정이다. 특히, 판교 신도시 등 수도권 내에서 아파트를 건축하는 건설회사에서는 대규모물량의 주택을 신축하고 있다.

이와 같이 주택 신축과 관련하여 최근에 신공법등의 개발, 입주자의 취향, 건축관련 법령의 개정 등으로 주택의 신축비용에 미치는 요소가 많이 발생하여 건설회사 뿐만 아니라 일선 과세기관에서도 주택의 신축 범위와 과세 범위에 대하여 혼선을 갖고 있는 실정이다.

아파트 발코니 확장공사가 건축 관련 법령의 개정으로 허용됨에 따라 기존의 아파트의 발코니 확장공사도 완화되고 있으며 내부 실내인테리어 시설설치와 관련하여

일체의 설비로서 built-in설비는 실내 가전 전자제품, 가구 등 일체로서의 설비를 하고 있고 이를 분양가격에 반영함에 따라 분양 가격과 관련한 취득세 과세표준의 범위에도 영향을 미치게 되는 것이다. 또한 초고층 주상복합건물을 신축하면서 커튼 월(curtain-wall)부분에 대하여는 국세심판원 결정(2006. 2. 23)에서는 전용면적에 포함하도록 하는 결정을 하여 고급주택으로 판정된 아파트에 대하여는 양도소득세의 비과세 대상에서 제외하는 등의 일련의 결정을 하고 있다.

또한 아파트 상층부에 다락방에 대하여 서비스 면적으로 분양을 하고 있으나 사실상의 주거면적에 포함되는 경우라면 과세 대상에 해당되거나 건축면적에서 제외되는 경우라면 과세대상에서 제외되는 것이다. 그러나 그에 대한 건설회사에서 분양하는 경우에는 분양가격에 포함되는 범위에 해당하는지 여부를 기준으로 과세표준을 삼

아야하는 것이지 과세표준에 포함여부는 당해 건물의 건축비용과의 관련성을 기준으로 판단하여야 할 것이다.

II. 사실상의 취득가액 범위

1. 개요

취득세의 과세표준은 원칙적으로 취득당시의 신고가액으로 하지만 무상승계취득의 경우에는 그 취득가액이 없으므로 지방세법상 시가표준액을 기준으로 사용하는 것이 원칙이다(법 제111조 ①, ②). 그러나 유상승계취득의 경우에는 신고가액이나 사실상 취득가액(중여, 기부 기타 무상취득을 제외)을 과세표준으로 하는 바, 이에 대한 적용문제는 사실상의 취득가액을 입증하는 취득방법상의 문제에 해당하는 것이다. 사실상의 취득가액은 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이 취득세 과세표준에 해당됨으로 소개수수료, 설계비, 원재료, 할부이자, 건설자금이자 등 취득에 소요된 직·간접비용(부가가치세 제외)을 포함하는 것이고 예외적으로 법인이 아닌 자의 취득의 경우 원재료 및 할부이자를 제외하며 법인의 경우에는 과세표준에 포함한다. 다만, 매매계약서상의 약정금액을 일시급 등의 조건으로 할인한 경우에는 그 할인된 금액이 과세표준에 해당된다. 참고로 등록세의 과세표준은 취득세 과세표준

과는 달리 등기·등록당시의 과세표준으로 하여야 함으로 자산재평가, 감가상각 등 가액이 변경된 경우에는 장부상 가액을 기준으로 판단하여야 한다.

그 사실상의 취득가격을 입증하는 취득은 국가, 지방자치단체, 지방자치단체로 부터의 취득, 외국으로부터의 수입에 의한 취득, 판결문(민사·행정소송에 의하여 확정된 판결문 - 화해, 인략, 자백간주에 의한 것은 제외), 법인장부(법인이 작성한 원장, 보조장, 출납전표, 결산서)에 의하여 취득가격이 입증되는 취득, 공매방법에 의한 취득 및 공인중개사의 업무 및 부동산거래신고에 관한 법률 제27조의 규정에 의한 신고서를 제출하고 동법 제28조의 규정에 의하여 검증이 이루어진 취득이 이에 해당하는 것이다.

① 수입에 의한 취득 시 과세표준

수입에 의한 취득은 당해물건을 우리나라에 인취하는 날에 수입면장(수입신고 필증)상에 기재된 금액으로 하는 바, 이는 수입물품의 도입가격, 보험료, 운송료, 관세 등 도입을 위하여 직·간접으로 소요된 모든 비용을 의미하는 것이다.

② 판결에 의한 취득 시 과세표준

판결문은 민사·행정소송법에 의하여 확정된 판결문을 의미하기 때문에 형사소송에 의하여 확정된 판결문상에 나타난 당해 과세대상 물건취득과 관련한 금액을 사실상의 취득가격으로 볼 수가 없는 것이다. 화해, 포기, 인략은 법원이 재판내용을 가

리지 아니하고 당사자간의 양보, 포기, 승락 등에 의하여 확정되는 것이므로 그 효력 면에 있어서는 확정판결과 동일하나, 그 금액을 과세표준으로 인정하기는 어렵다.

③ 공매방법에 의한 취득시 과세표준

공매방법에 의한 취득은 민사소송법상의 공매방법을 지칭하는 것이므로 국세 징수법상의 공매는 국가로 부터 취득하는 것이 아니므로 이에 해당하는 것이다. 따라서 국가공매는 일반적으로 국가 또는 공공단체가 금전채권의 강제집행에 의하여 목적물을 환가처분하는 것을 말하므로 민사소송법에 의한 경매, 경매법에 의한 경매, 국세징수법이나 지방세법상의 공매처분에 의한 것이다.

[사례] 공매방법의 취득범위

지방세법 제111조 제5항 제4호 규정에 의한 “공매방법에 의한 취득”에서 공매라 함은 국가기관이 강제권한에 기하여 행하는 매매로서 국세징수법 및 지방세법에 의한 압류재산을 환가하기 위한 매각과 민사소송법에 의한 경매 등을 의미하는 것이므로 주택조합연합회에서 부동산 매각 경쟁입찰에 의하여 취득하는 것은 공매방법에 의한 취득에 해당되지 않음(행자부 세정 13407-507, 2000. 4. 14)

④ 기타증서 등에 기재된 금액을 사실상의 취득가액으로 볼 수가 있는 지 여부

종전에는 기타증서의 범위가 공정증서, 점인계약서, 각종신고서로서 그 서류상에

기재된 금액이 사실상의 취득가액으로 보았으나, 현재는 사실상의 취득가액을 입증하는 서류에서 제외하고 있는 것이다. 그런데 기타증서상의 시가표준액보다 낮게 신고가액으로 신고된 경우에는 시가표준액으로 취득세의 과세표준으로 정할 것인가?

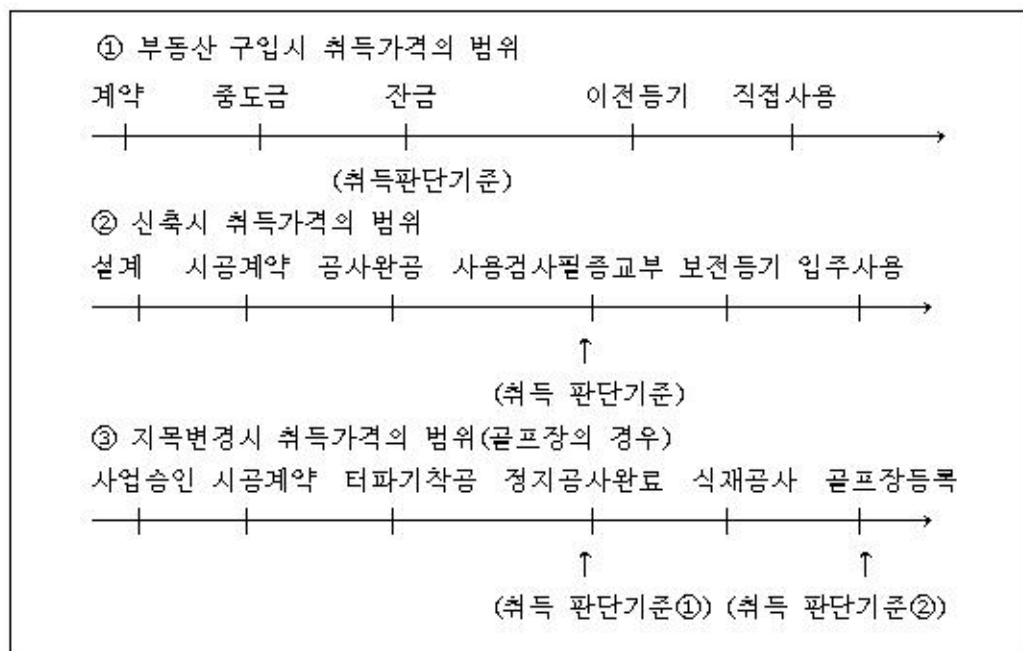
기타증서는 사실상의 취득가액을 입증하는 서류에서 제외하고 있기 때문에 원천적으로 사실상의 취득가액으로 볼 수가 없는 것이다. 따라서 기타증서상의 가액은 사실상의 취득가액에서 제외한다.

⑤ 공인중개사의 업무 및 부동산거래신고에 관한 법률 제27조의 규정에 의한 신고서를 제출하고 동법 제28조의 규정에 의하여 검증이 이루어진 취득

법인과의 거래인 경우에는 사실상의 취득가액이 당해 법인장부 등에 의하여 입증되는 것이나 개인 간 거래인 경우에는 사실상의 취득가액을 알 수가 없는 것이다. 따라서 개인 간의 거래라고 하더라도 공인중개사의 업무 및 부동산거래신고에 관한 법률 제27조의 규정에 의한 신고서를 제출하고 동법 제28조의 규정에 의하여 검증이 이루어진 경우에는 그 신고가액을 사실상의 취득가액으로 인정하도록 규정하고 있어서 이를 과세표준으로 하여야 한다.

또한 부동산을 구입하거나 건축물을 신축하는 경우 부동산 구입대금, 건물신축비용을 어느 범위까지 포함할 것인가?

첫째, 부동산을 구입하는 경우를 살펴보면 통상 부동산 구입에 있어서 매도자와 매수자가 계약을 하게 되면 계약금을 매수



자가 매도자에게 지급하고 그 후 중도금을 납부한 다음 최종적으로 잔금을 지급하게 되는 것이다. 그리고 그 부동산에 대한 권리보전을 위하여 부동산 등기를 하게 되면 부동산 등기비용(등록세, 등기수수료 등)이 소요되고, 각종 소개수수료 등 부대비용이 발생하는 것이다. 또한 제때에 대금을 지급하지 아니함으로써 지연하는 경우 지연에 따른 지체(연체)이자를 부담하여야 한다.

둘째, 건축물신축의 경우에도 먼저 건물 신축 시 설계용역을 의뢰하고 시공설계가 완료되면 시공자와 공사 도급계약에 의하여 건축공사를 실시하게 되는데 공사가 완성되면 공사대금을 지급하게 된다. 이 경우 건축물 신축을 위하여 은행으로 부터 차입을 하는 경우 건설자금이자가 발생하며 추후 완공 시 그 건축물에 대한 권리보전을

위하여 부동산 등기를 하게 되는 것이다. 이때 건축물 신축비용은 그 건축물로서 보는 취득시점에 따라 소요비용이 달라질 것이다.

셋째, 지목변경의 경우 사실상 지목변경이 이루어진 경우에는 그 사실상의 지목변경일이 되는 것이기 때문에 통상적으로 전, 답, 임야상태가 잡종지 등으로 변경된 정지공사가 완료되는 날을 지목변경일로 보는 것이다. 그러나 임야 전, 답을 취득한 다음 골프장이나, 주유소 등을 설치하는 경우와 같이 그 형질변경의 원인이 되는 날을 지목변경일로 보아야 하기 때문에 실질적으로 정지작업공사가 완료된 날이 아니라 골프장이나 주유소로서의 공사가 완료된 날을 취득일로 보아야 하는 것이다. 만약, 정지작업공사가 완료된 날을 취득일로

보게 되면 정지작업이 후에 소요되는 비용, 즉 잔디식재비용 등이 과세표준에서 제외되기 때문에 이를 포함하여 과세표준으로 삼아야 하는 것이다.

따라서 취득시기를 어느 기준으로 보느냐에 따라 과세표준으로 보아야 하는 범위가 결정되는 것이기 때문에 취득시기에 대하여 지방세법 시행령 제73조에서 규정하고 있다. 왜냐하면 취득가격의 범위를 동법시행령 제82조의3제1항의 규정에 의거 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 포함하기 때문이다. 이와 같이 과세표준의 범위를 정함에 있어 취득시기가 중요한 바, 이를 기준으로 취득에 소요된 일체의 비용을 과세표준으로 포함하여야 하기 때문이며, 취득시기 이전에 거래상대방 또는 제3자에게 「지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용」이라는 것은 취득일 현재 지급할 채무가 발생한 것으로 그 이후 현금이 지급되었다고 하더라도 취득가격에 포함되어야 하는 것이다(발생주의 회계원칙 적용).

취득세 납세자가 과세대상물건을 취득한 경우에는 취득당시의 가액을 신고할 경우 그 신고가액으로 하며 연부 취득시에는 매 연부금 지급시의 연부금 또는 사실상의 지급액이 과세표준이 되는 것이다. 거래 유형을 개인-개인간 거래, 개인과 법인과 거래, 법인-법인과 거래로 구분할 때 취득당시의 신고가액은 거래 유형에 불구하고 취득세 과세표준 결정 원칙상 취득세

의 과세표준에 해당하는 것이다.

가. 개인-개인간 거래의 경우

개인간의 거래시의 취득세 과세표준을 과세권자가 파악하는 데는 상당히 어려움이 있는 바, 이는 취득자가 복덕방, 공인중개사 사무실에서 작성하는 본계약서와 부동산 등기시에 동기신청을 하기 위한 점인 계약서를 달리 작성하고 있어서 정확한 과세표준을 파악하는 데는 한계가 있는 것이다. 그러므로 개인-개인간 거래시의 취득세 과세표준은 취득자의 신고가액으로 하되 사실상의 취득가액을 알 수가 없으므로 이를 과세표준으로 하는 것이 아니라 시가표준액을 기준으로 신고가액과 비교하여 과세표준으로 판단하여야 하는 것이다. 즉, 신고가액이 시가표준액보다 높은 경우에는 신고가액을 과세표준으로 하지만 신고가액이 시가표준액보다 미달하는 경우에는 시가표준액을 과세표준으로 하여야 하는 것이다.

그러나 개인-개인간의 거래시의 과세표준은 공인중개사의 업무 및 부동산거래신고에 관한 법률 제27조의 규정에 의한 신고서를 제출하고 동법 제28조의 규정에 의하여 검증이 이루어진 취득으로서 적정검증을 받은 경우라면 사실상의 취득가격으로 신고가액이 인정되는 것이다. 그러나 적정검증 이외의 판정불가 등의 경우에는 사실상의 신고가액으로 인정되지 아니하는 것이다.

나. 법인-개인간 거래의 경우

거래의 당사자중 일방이 법인인 경우에

는 법인과외 거래시는 법인장부 등에 의하여 그 사실상의 취득가액을 확인할 수가 있기 때문에 사실상의 취득가액을 과세표준으로 하여야 한다. 이때 취득자가 법인인 경우와 법인과 거래를 한 개인인 경우로 구분하여 사실상의 취득가액인 과세표준의 범위를 산정하여야 한다.

사실상의 취득가액의 범위는 지방세법시행령 제82조의3에서 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 법인세법 제16조제11호의 규정에 의한 건설자금에 충당한 금액의 이자 등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하되, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외한다]이므로 취득자가 개인인 경우에는 일체의 비용에서 부가가치세, 연체료, 할부이자를 제외하고 과세표준으로 하는 것이나 취득자가 법인인 경우에는 일체의 비용에서 부가가치세만 제외되는 것이다.

[법인과 개인간의 거래시 법인과 개인의 과세표준의 범위]

법 인	개 인
- 사실상취득가액(부가가치세 제외)	- 사실상 취득가액(부가가치세, 할부이자, 연체료 제외)
- 할인받은 금액 공제	- 할인받은 금액 공제

다. 법인- 법인간 거래의 경우

법인간의 거래에 있어서는 취득가액이 법인의 장부에 의하여 확인이 되는 것이므로 사실상의 취득가액을 과세표준으로 할 수가 있는 것이다. 그 범위는 법인이 취득자인 경우에 과세표준을 적용할 수가 있는 것이다. 그러나 법인의 장부상에 나타나는 가액이 모두 사실상의 취득가액으로 하는 것이 아니라 법인장부상으로 취득가액을 입증할 수가 있는 범위에만 적용되는 것이다. 즉, 무상으로 과세대상물건을 법인이 취득한 경우 법인장부상의 가액은 법인이 임의로 평가하여 법인의 장부에 기장한 것일 뿐 그 기장한 자체는 취득가액이 아닌 것이다. 따라서 무상으로 법인이 취득하여 장부에 등재한 가액은 사실상의 취득가액으로 볼 수가 없는 것이고 이 경우 취득가액은 시가표준액이 이에 해당하는 것이다.

2 사실상 취득가액의 적용 요건

- ① 법인과외 거래
- ② 취득일기준
- ③ 지급원인행위기준
- ④ 직·간접비 등 일체의 비용
- ⑤ 대가성과 견련성
- ⑥ 취득물건과의 관계성
- ⑦ 유사성
- ⑧ 신고납부와 관련성

가. 법인과외 거래

법인과외 거래를 하는 경우에는 법인은 객관적으로 법인의 체계적인 장부 등에 의거 과세대상물건의 취득사실과 사실상의 거래가액 등을 기재하고 있으므로 취득자인 법인은 물론 법인과 거래한 개인이나 단체의 경우도 상대방이 법인이므로 그 사실상의 취득가액을 명확히 알 수가 있는 것이라 하겠다. 일용 법인과외 거래가 아닌 법인격 없는 단체의 경우에는 비록 장부를 기재한다고 하더라도 사실상의 취득가액으로 객관적으로 입증하기에는 어려운 점이 있기 때문에 적용하기가 곤란하다.

또한, 법인의 장부가액을 사실상의 취득가액으로 보고 이를 과세표준으로 한 취지는 객관화된 조직체로서 거래가액을 조작할 염려가 적은 법인의 장부가액은 특별히 취득가액을 조작하였다고 인정되지 않는 한 원칙적으로 실제의 취득가격에 부합하는 것으로 볼 수 있는 신빙성이 있음을 전제로 하는 것이므로 법인의 장부가액이 사실상의 취득가격에 부합되는지 여부에 관계없이 무조건 법인의 장부가액을 취득세와 등록세의 과세표준으로 하여야 하는 것은 아니므로 장부를 조작하거나 사실상의 취득가액으로 한 경우라면 이를 인정하기는 곤란한 것이다.

[판례] 사실상의 취득가액의 적용 범위

1. 법인의 장부가액을 사실상의 취득가액으로 보고 이를 과세표준으로 한취지는 객관화된 조직체로서 거래가액을 조작할 염

려가 적은 법인의 장부가액은 특별히 취득가액을 조작하였다고 인정되지 않는 한 원칙적으로 실제의 취득가격에 부합하는 것으로 볼 수 있는 신빙성이 있음을 전제로 하는 것이므로 법인의 장부가액이 사실상의 취득가격에 부합되는지 여부에 관계없이 무조건 법인의 장부가액을 취득세와 등록세의 과세표준으로 하여야 하는 것은 아니다.

2. 지방세법 제111조 제5항 제3호 및 제130조 제3항에 따라 법인장부상의 취득가액을 사실상의 취득가격으로 인정하는 경우에도 취득 당시의 장부가액을 과세표준으로 하여 1회에 한하여 취득세와 등록세를 부과하는 것이고, 그 후 자산재평가 등 방법에 의하여 법인의 장부가액이 증감 변동된다고 하여 취득세와 등록세를 추징하거나 환부하는 문제가 생기는 것은 아니다.(대판92누15895, 1993. 4. 27)

- 법인 장부의 신뢰범위는 실제 취득가액의 부합함을 전제로 하는 것이기 때문에 이를 전제로 하지 아니하는 경우에는 신뢰를 할 수가 없는 것임.

[사례] 법인의 범위

지방세법 제111조제5항의 규정에 의한 법인이라 함은 관계법령에 의하여 설립등기를 함으로써 법인격을 취득한 단체를 말하며, 법인격 없는 사단·재단은 동 규정의 법인에 해당되지 아니함(행자부 세정 13407-573, 2000. 5. 1)

[사례] 사실상 취득가액의 적용 범위

구주택건설촉진법 제44조의 규정에 의하여 설립되었기 때문에 법인이라는 주장은 같은법시행령 제42조 주택조합의 설립에 법인 여부에 대해 아무런 제약요건을 두지 않고 있고, 또 청구인이 제출한 등록번호등록증명서(유성구청장, 2514-00140, 2000. 3. 28)에서도 법인이 아닌 사단·재단으로 등록번호가 부여되었고 또 청구인이 별도로 동 조합이 법인임을 입증하지 못하고 있는 이상, 지방세법 제111조 제5항에서 규정하고 있는 사실상의 취득가격의 적용을 할 수 없다 할 것이다.(지방세심사2000-834, 2000. 11. 28)

나. 취득일기준

취득세의 과세표준을 판단하는 범위는 지방세법제29조제1항의 규정에 의거 취득세 과세물건을 취득하는 때에 납세의무가 성립하는 것이므로 이때 「사실상 취득」의 의미는 지방세법상 “취득”이란 법률상 취득은 물론이고, 법률상 동기·등록을 하지 아니한 사실상의 취득에 대하여도 납세의무가 있는 것이다. 따라서 사실상 취득이란 그 부동산에 대한 배타적 처분·관리의 권한을 행사할 수 있다고 인정되는 지위의 취득을 의미한다 하겠다.

그러므로 부동산의 구입 과정을 살펴보면 통산 부동산 구입에 있어서 매도자와 매수자가 계약을 하게 되면 계약금을 매수자가 매도자에게 지급하고, 그 후 중도금을 납부한 다음 최종적으로 잔금을 지급하게 되는 것이다. 그리고 그 부동산에 대한 권

리보전을 위하여 부동산 등기를 하게 되면 부동산 등기비용(등록세, 등기수수료 등)이 소요되고, 각종 소개수수료 등 부대비용이 발생하는 것이다. 또한 제때에 대금을 지급하지 아니함으로써 지체하는 경우 지체에 따른 지체(연체)이자를 부담하여야 한다.

건축물신축의 경우에도 먼저 건물신축시 설계용역을 의뢰하고 시공설계가 완료되면 시공자와 공사 도급계약에 의하여 건축공사를 실시하게 되는데 공사가 완성되면 공사대금을 지급하게 된다. 이 때 건축물 신축을 위하여 은행으로 부터 차입을 하는 경우 건설자금이자 발생하며 추후 완공 시 그 건축물에 대한 권리보전을 위하여 부동산 등기를 하게 되는 것이다. 이 때 건축물 신축비용은 그 건축물로서 보는 취득시점에 따라 소요비용이 달라질 것이다.

[사례] 취득세 과세표준의 범위

전라북도 지역개발 기금 설치조례 제5조의 규정에 의한 지방채의 매입비용은 취득세의 과세표준이 되는 취득가격에 포함되지 않음.(행자부 세정13407-40, 2000. 1. 13.)

- 이는 취득일 이후에 발생하는 비용이므로 과세표준의 범위에서 제외하여야 하는 것임

다. 지급원인행위기준

취득가액은 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이 취득가액

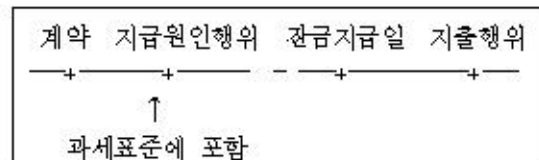
발생주의와 현금주의 비교

발 생 주 의	현 금 주 의
기업의 주된 활동	현금의 수지
기업의 경영성과에 대한 정확한 측정	미지급시 부실은폐 우려
모든 수익과 비용은 그것이 발생한 기간에 정당하게 배분되도록 처리 (단, 수익은 실현시기를 기준으로 계상하고 미 실현수익은 당기의 손익계산에 불산입)	기업회계 기준에 불채택 (단, 현금의 지급 또는 회수활동이 가장 중요한 산업의 경우 현금주의 회계를 채택)
미수수익과 미지급비용은 당기의 수익과 비용으로 계상하고, 선수수익과 선급비용은 당기손익계산에 제외	현금 지급여부를 기준으로 판단

에 해당하는 것이므로 취득시기를 기준으로 그 물건을 취득하기 위한 이미 지급한 비용은 물론 향후 지급하여야 할 일체의 비용도 포함하여 판단하기 때문에 지출원인행위가 먼저 이루어지고 나중에 실제적인 지출행위가 발생하는 것이라도 취득가액에 포함하여야 하는 것이다. 또한 취득시기를 어느 기준으로 보느냐에 따라 과세표준으로 보아야 하는 범위가 결정되는 것이기 때문에 취득시기를 분명히 하기 위하여 이에 대하여 지방세법시행령 제73조에서 규정하고 있다.

왜냐하면 취득가격의 범위를 동법시행령 제82조의3제1항의 규정에 의거 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 포함하기 때문이다. 따라서 취득시기의 판단이 중요하며 이를 기준으로 소요된 일체의 비용을 과세표준으로 포함하여야 하기 때문에 취득시기 이전에 거래 상대방 또는 제3

자에게 「지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용」이라는 것은 취득일 현재 지급할 채무가 발생한 것으로 그 이후 현금이 지급되었다고 하더라도 취득가격에 포함되어야 하는 것이다(발생주의 회계원칙의 적용).



라. 직·간접비용 등 일체의 비용

취득가액의 범위는 취득시기를 기준으로 그 이전에 발생한 당해 과세대상물건의 취득과 관련하여 일체의 비용을 의미하기 때문에 소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 충당한 금액의 이자 등 취득에 소요된 직접·간접비용을 모두 포함하여야 하는 것이나 유통과정에서 발생하는 부가가치세만을 제외하는데 이는 최종

소비자에게 귀착하는 비용인 만큼 매입부가가치세만은 포함하여서는 아니되는 것이므로 보유단계에서 발생하는 제세공과금(면허세, 종합토지세, 각종부담금 등)은 모두 과세표준에 포함되는 것이다. 그리고 예외적으로 법인이 아닌 자(개인 또는 단체)가 취득하는 경우에는 비록 사실상의 취득가액 범위에는 포함되는 것임에도 불구하고 연체료 및 할부이자(는 과세표준에서 제외하지만 법인의 경우에는 할부이자도 모두 포함되는 것이다.

[사례] 취득세 과세표준의 범위

1. 지방세법 제111조제5항제4호 및 동법 제130조제3항의 규정에 의거 법원으로부터 경락 취득하는 경우에는 부가가치세를 제외한 경락 가액이 취득세·등록세의 과세표준이 되는 것임(행자부 세정13407-612, 2001. 6. 4)

2. 부동산을 경락으로 취득한 경우에는 매입 부가가치세를 제외한 장부상 취득가액이 취득세 과세표준임. (행자부 세정13407-24, 2001. 1. 8)

[사례] 부가가치세와 과세표준의 범위

개정된 지방세법시행령(대통령령 제14753호, 1995. 8. 21) 제82조의3 제1항규정에 의하여 1995. 8. 21이후 발생한 매입세액 불공제 등 모든 부가가치세액은 취득세 과세표준에서 제외됨. (행자부 세정13407-1157, 2000. 10. 2)

- 부가가치세법에서 매입부가가치세를 불공제하더라도 이는 정책적으로 배제하는

것이므로 문제가 없는 것임.

[사례] 매입불공제 부가가치세의 과표범위
1995년 8월 21일 개정된 지방세법시행령 제82조의3 제1항의 규정에 의하여 1995년 8월 21일 이후 발생한 매입세액 불공제액 등 모든 부가가치세액은 취득세 과세표준에서 제외됨(행자부 세정 13407-846, 2000. 7. 1)

- 부가가치세법상에서는 정책목적으로 비영업용승용자동차에 대하여는 매입부가가치세를 공제하지 아니하나, 지방세법상에서는 과표에서 제외하여야 함.

또한 할부이자(는 개인이 취득하는 거래에서는 과세표준에서 제외하는 바 할부이자의 범위는 연부취득중에 발생하는 연부이자와는 구분되어야 할 것이다. 즉, 할부거래에관한법률 제2조에 의거 할부계약의 범위는 계약의 명칭·형식여하를 불구하고 동산 또는 용역(일정한 시설을 이용하거나 용역의 제공을 받을 권리를 포함)에 관한 다음의 계약에 적용하기 때문에 연부취득과 구분하여야 하고 부동산의 경우에는 이를 적용할 수가 없는 것이다.

① 동산의 매수인 또는 용역을 제공받는 자("매수인")가 동산의 매도인 또는 용역을 제공하는 자("매도인")에게 동산의 대금 또는 용역의 대가("목적물의 대금")를 2월이상의 기간에 걸쳐 3회 이상 분할하여 지급하고, 목적물의 대금의 완납전에 동산의 인도 또는 용역의 제공("목적물의 인도 등")을 받기로 하는 계약

② 매수인이 신용제공자(매도인·매수인과의 각 약정에 따라 목적물의 대금에 충당하기 위하여 신용을 제공하는 자를 말함)에게 목적물의 대금을 2월 이상의 기간에 걸쳐 3회 이상 분할하여 지급하고, 그 대금의 완납전에 매도인으로부터 목적물의 인도등을 받기로 하는 계약

마. 대가성과 관련성

지방세법시행령제82조의 3에서 말하는 '취득가격'에는 과세대상물건의 취득시기 이전에 거래상대방 또는 제3자에게 지급원인이 발생 또는 확정된 것으로서 당해 물건 자체의 가격(직접비용)은 물론 그 이외에 실제로 당해 물건 자체의 가격으로 지급되었다고 볼 수 있거나(취득자금이자, 설계비 등) 그에 준하는 취득절차비용(소개수수료, 준공검사비용)도 간접비용으로서 이에 포함된다 할 것이나, 그것이 취득의 대상이 아닌 물건이나 권리에 관한 것이어서 당해 물건 자체의 가격이라고 볼 수 없는 것이라면 과세대상물건을 취득하기 위하여 당해 물건의 취득시기 이전에 그 지급원인이 발생 또는 확정된 것이라도 이를 당해 물건의 취득가격에 포함된다고 보아 취득세 과세표준으로 삼을 수 없는 것이라 하겠다.

즉, 당해 물건의 취득가격에 포함되기 위해서는 우선 취득가격과의 관련성이 있어야 하는 것이므로 당해물건과는 다른 성질의 것이어서 관련이 없는 것이라면 취득세 과세표준으로 삼기는 어려운 것이다. 따라서 대가성과 관련성이 있는 경우에 한정하

여 판단하여야 하는 것이므로 당해 물건취득과 관계가 없다면 이를 수용하기가 곤란한 것이라 하겠다. 실무적으로 취득가액은 그 물건을 취득하기 위하여 소요된 직접 또는 간접비용이 이에 해당하는 것이므로 간접비용의 범위가 어디까지인가를 판단하는 것이 어려우나 당해 물건과 권리와 구분, 시설물의 취득과 분담금의 구분 등을 고려하여 판단하여야 하는 것이다.

[판례] 과세표준과 관련성

공공용지의 취득 및 손실보상에 관한 특별법 내지 토지수용법에 의한 토지취득 시 지출한 지장물보상금 및 이주비 등 보상금은 설혹 취득대상인 토지의 취득을 위하여 거래상대방인 주민 등에게 토지의 취득시기 이전에 지급하였거나 지급하기로 한 것이라 할지라도 과세대상물건인 토지를 취득함에 있어서 토지 자체의 가격으로 지급되는 것이 아니라 취득의 대상이 아닌 물건이나 권리에 관하여 그 지급원인이 발생 또는 확정된 것이므로 토지에 대한 취득세의 과세표준인 취득가격에 포함되지 아니함.(대판 95누4155, 1996. 1. 26)

[사례] 취득세 과세표준의 범위판단

지방세법시행령 제82조의3 제1항의 규정에 의하여 취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상 물건의 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용을 말하므로 귀문의 경우 2개회사가 공동 사업주

체로서 공동으로 공사를 하였으므로 2개 회사의 공사원가 모두가 취득세 과세표준이 됨(행자부 세정 13407-826, 2000. 6. 27)

[판례] 사실상의 취득가액의 범위와 관련성
사실상의 취득가격의 범위에 관하여 규정하고 있는 구 지방세법시행령(1995. 8. 21. 대통령령 제14753호로 개정되기 전의 것) 제82조의3 제2항에서 말하는 '취득가격'에는 과세대상 물건의 취득 시기 이전에 지급원인이 발생 또는 확정된 것으로서 당해 물건 자체의 가격은 물론 그 이외에 실제로 당해 물건 자체의 가격으로 지급되었다고 볼 수 있거나 그에 준하는 취득절차비용도 간접비용으로서 이에 포함된다 할 것이나, 다만 그것이 과세대상 물건이 아닌 다른 물건이나 권리에 관하여 지급된 것이라면 이는 '취득가격'에 포함되지 아니한다 할 것인바, 부동산의 매각 입찰절차에 참가하여 이를 낙찰받기 위하여 다른 입찰자와 담합하면서 지급한 비용 이른바 담합입찰비는 그 낙찰가격을 저감시키는 데에 지급 목적이 있는 것으로서 실질적으로는 위 부동산의 취득 대가의 일부에 해당하는 것이고, 위 부동산 아닌 다른 물건이나 권리에 관하여 지급된 것은 아니라고 보아야 할 것이므로 위 부동산의 취득세 과세표준인 사실상의 취득가격에 포함된다.(대판97누10178, 1997. 12. 26)

[판례] 사실상 취득가액의 범위와 관련성
1. 구 지방세법시행령(1993. 12. 31. 대통령령 제14041호로 개정되기 전의 것) 제82

조의3에서 말하는 '취득가격'에는 과세대상 물건의 취득 시기 이전에 거래상대방 또는 제3자에게 지급원인이 발생 또는 확정된 것으로서 당해물건 자체의 가격(직접비용)은 물론 그 이외에 실제로 당해물건 자체의 가격으로 지급되었다고 볼 수 있거나(취득자금이자, 설계비 등) 그에 준하는 취득절차비용(소개수수료, 준공검사비용 등)도 간접비용으로서 이에 포함된다 할 것이나, 그것이 취득의 대상이 아닌 물건이나 권리에 관한 것이어서 당해물건 자체의 가격이라고 볼 수 없는 것이라면 과세대상물건을 취득하기 위하여 당해물건의 취득시기 이전에 그 지급원인이 발생 또는 확정된 것이라도 이를 당해물건의 취득가격에 포함된다고 보아 취득세과세표준으로 삼을 수 없다.

2. 공공용지의취득및손실보상에관한특별법 내지 토지수용법에 의한 토지취득시 지출한 지장물보상금 및 이주비 등 보상금은 설혹 취득대상인 토지의 취득을 위하여 거래상대방인 주민 등에게 토지의 취득시기 이전에 지급하였거나 지급하기로 한 것이라 할지라도 과세대상물건인 토지를 취득함에 있어서 토지 자체의 가격으로 지급되는 것이 아니라 취득의 대상이 아닌 물건이나 권리에 관하여 그 지급원인이 발생 또는 확정된 것이므로 토지에 대한 취득세의 과세표준인 취득가격에 포함되지 아니한다.(대판95누4155, 1996. 1. 26)

[사례] 지체상금과 과세표준의 범위
주택건설사업자의 공사지연으로 아파트

를 계약기간 내에 준공하지 못함으로써 수령한 지체 상금은 취득세과세표준에서 제외되지 아니함(내무부 도세22670-765, 1992. 10. 15)

[사례] 보상금과 과세표준의 범위

부동산의 매매계약서상 매매대금 중 일부를 개인사물 피해보상금으로 지급한 금액이라고 달리 구분하지 아니하였다 하더라도 그 사실이 법인장부 등에서 명백히 입증되고 있으므로 이권 부동산의 취득가격으로 삼을 수는 없다 할 것인 바, 처분청이 이권 부동산의 취득가격에 법인장부 등에서 입증되고 있는 화재로 인하여 지급된 개인사물 피해보상금까지 포함하여 이권 취득세 등을 부과 고지한 처분은 일부 잘못이 있다(지방세심사98-170, 1998. 4. 29)

[사례] 재평가액과 과세표준의 범위

지방세법 제111조 제5항 제3호 규정에 의거 법인장부에 의하여 취득가격이 입증되는 취득(중여·기부 기타 무상취득 제외)에 대하여는 사실상의 취득가격이 취득세의 과세표준이며 자산재평가법 제8조의 규정에 의하여 재평가차액이 발생하더라도 재평가차액에 대하여는 취득세 납세의무가 없음.(행자부 세정13407-161, 1999. 2. 3)

[사례] 지목변경과 납세의무 판단

지방세법 제105조 제5항 및 동법시행령 제82조의 규정에 의거 토지의 지목을 사실상 변경함으로써 그 가액이 증가한 경우에

이를 취득으로 보아 취득세를 과세하는 것이나, 토지의 사실상 지목변경 없이 성토 및 용벽을 설치하는 경우라면 취득세 과세 대상이 아니나 이의 해당여부는 과세권자가 현황지목등 사실관계를 감안하여 판단할 사항임(행자부 세정13407-33, 2001. 1. 9)

[사례] 취득세 과세표준의 범위

지방세법시행령 제82조의3제1항의 규정에 의거 취득세 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상 물건의 취득시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용이므로 영화관을 신축하면서 영화관람용 객석의자를 설치하였다하더라도 이는 주체구조부와 수시 이동·분리 가능한 것으로써 취득세 과세표준에 포함될 수가 없는 것(행자부 세정13407-493, 2001. 5. 4)

- 극장용의자의 경우 신축 시 부착되면 과세표준에 포함하는 것으로 판단하기 쉬우나 수시 이동 가능한 것이기 때문에 과세대상에서 제외하여야 하는 것임

바. 유상성

사실상의 취득가액을 적용할 수가 있는 거래는 법인장부상에 그 취득의 대가를 확인하는 경우라고 할 것이므로 비록 법인장부상에 기재된 것이라고 하더라도 사실상의 취득가액이 아닌 법인이 대가없이 취득한 물건을 평가한 경우에는 그 평가액은 「사실상의 취득가액」으로 볼 수가 없고 단지 법인 내부에서 취득한 부동산 등을 일

정한 기준에 따라 평가한 금액에 불과한 것이라 하겠다.

따라서 유상성이 없이 무상으로 취득한 경우에는 대가성이 없고 법인내부에서 일정기준으로 취득한 부동산을 임의로 평가한 가격자료에 불과하고 현행지방세법 제 111조 제5항에서도 법인합병, 증여 등 무상취득의 경우에는 사실상의 취득가액의 적용을 배제하고 있으므로 장부가액을 과세표준으로 삼을 수가 없는 것이라 할 것이다. 따라서 유상취득의 경우와 사실상의 취득가액은 서로 상호 관계가 있고 그 의미가 있는 것이지 무상취득의 경우에는 이를 적용할 수가 전혀 없는 것이다.

[판례] 법인의 합병취득시의 과세표준 적용
법인의 합병으로 인하여 취득한 토지가 법인의 비업무용 토지로 되어 그 합병으로 인한 취득이 취득세 중과대상인 취득에 해당한다고 하더라도, 이 때의 취득은 무상취득으로 봄이 상당하므로, 구 지방세법(1997. 8. 30. 법률 제5406호로 개정되기 전의 것) 제111조 제5항 제3호의 규정에 따라 합병 당시 법인장부에 기재된 당해 토지의 가격을 사실상의 취득가격으로 보아 취득세의 과세표준으로 삼을 수는 없다.(대판98두19193, 2000. 10. 13.)

- 합병은 무상승계취득의 일종이며, 과세표준은 신고가액이나 장부상의 가액이라도 그 자체는 사실상의 취득가액이 아니므로 시가표준액으로 과세표준을 판단하여야 하는 것임.

[사례] 명의신탁해지와 취득세 납세의무 판단

지방세법 제110조제4호의 규정에 의거 공유권의 분할로 인한 취득의 경우 취득세가 비과세되는 것이나 귀문과 같이 법원판결에 의거 명의신탁해지로 인한 취득인 경우에는 과세대상이며 지방세법운용세칙 제 131-1조제1호의 규정에 의거 명의신탁해지의 판결에 의하여 소유권을 이전한 경우 취득대가로 법원의 반대급부지급명령을 받거나 사실상 반대급부를 지급한 사실이 입증되는 경우에는 1,000분의 30의 세율이 적용되며, 반대급부를 지급하지 않은 경우에는 1,000분의 15의 세율이 적용됨(행자부 세정 13407-61, 2001. 7. 9)

[사례] 부담부 증여의 경우 등록세의 세율 적용

부동산 취득 시 일부는 유상으로 취득하고 일부는 증여로 취득하는 부담부증여의 경우 유상부분에 대한 등록세는 지방세법 제131조 제1항 제3호에 따른 부동산 가액의 1,000분의 30을, 무상부분에 대한 등록세는 지방세법 제131조 제1항 제2호에 따른 부동산 가액의 1,000분의 15를 적용함(행자부 세정13407-555, 2001. 5. 23)

사. 신고납부와의 관련

취득세는 취득자가 신고납부하는 세목이므로 신고를 하지 아니하는 경우에는 과세권자가 보통고지방법으로 과세를 하게 되는 것이다. 이때 과세하는 경우 과세표준은

신고로 하지 아니하였기 때문에 시가표준액으로 하는 것인가?

법인과의 거래가 아닌 개인간의 거래에 있어서 취득자가 신고납부를 하지 아니하는 경우에는 시가표준액으로 하는 것이지만 법인간의 거래의 경우에는 사실상의 취득가액을 과세표준으로 하여야 하는 것이므로 비록 그 가액이 시가표준액에 미달된다고 하더라도 장부가액으로 하여야 하며 시가표준액을 적용하여서는 아니되는 것이다. 즉, 지방세법 제111조 제5항은 법인장부 등 소정의 문서에 의하여 사실상의 취득가액이 명백하게 드러나는 경우 취득자의 신고에 관계없이 그 사실상의 취득가액을 과세표준으로 한다는 규정으로서, 취득자의 신고 또는 신고가액의 표시가 없거나 그 신고가액이 과세시가표준액에 미달한 경우에 한하여 적용되는 것이라고는 할 수 없으므로(당원 1996. 12. 6 선고, 95누1491 판결 참조)(대판 97누5121, 1998. 11. 27)반드시 법인장부가액을 과세표준으로 삼아야 하는 것이다.

아. 물건별 과세표준의 안분

토지와 건축물 등을 일괄취득함으로 인하여 토지 또는 건축물에 대한 취득가격이 구분되지 아니하는 경우에는 일괄취득한 가격을 시가표준액 비율로 안분한 금액을 토지·건축물 및 기타물건의 취득가액으로 하되 시가표준액이 없는 기타물건이 포함되어 있는 경우에는 토지·건축물 및 기타물건의 감정가액등을 고려하여 시장·군수가 결정한 비율로 안분한 금액을 토지·건

축물 또는 기타물건의 취득가액으로 한다. 따라서 법원으로부터 취득하는 제시의 물건의 경우 등기대상이나 과세대상물건만을 과세표준의 범위에 전체경락가액에서 안분하여 과세표준으로 삼아야 하는 것이며 이때 안분기준은 시가표준액이나 감정가액을 기준으로 안분하는 것이다.

또한, 법원의 경락 등으로 여러 종류의 과세대상물건을 일괄 취득하는 경우에는 그 취득물건 자체가 과세대상인 경우와 과세대상이 아닌 기계장치 등을 함께 취득하는 경우에는 이를 구분하여야 하는 바, 그 구분의 실익은 취득세는 별 문제가 없으나 등록세의 경우 세율이 차이가 있기 때문에 이를 구분하여야 한다. 그러면, 과세물건의 과세표준을 안분하는 기준은 시가표준액이나 감정가액으로 하는 바, 토지와 건축물 등을 일괄 취득함으로 인하여 토지 또는 건축물에 대한 취득가격이 구분되지 아니하는 경우에는 일괄 취득한 가격을 시가표준액 비율로 안분한 금액을 토지·건축물 및 기타물건의 취득가액으로 한다. 이 경우 시가표준액이 없는 기타물건이 포함되어 있는 경우에는 토지·건축물 및 기타물건의 감정가액 등을 고려하여 시장·군수가 결정한 비율로 안분한 금액을 토지·건축물 또는 기타물건의 취득가액으로 한다.

[사례] 일괄 취득 시 과세표준의 범위

토지, 건물, 집기비품 및 관상수를 동시에 취득하면서 각각 계약서상 구분 취득한 경우, 등록세 과세대상이 아닌 집기비품, 관상수는 등록세 과세표준에서 제외됨. (내

무부 세정 13407 - 6, '96. 1. 8)

[사례] 과세표준의 안분방법

지방세법 제106조 제2항 규정에 의하여 국가 또는 지방자치단체에 귀속 또는 기부채납을 조건으로 취득하는 부동산에 대하여 취득세가 비과세 하는 것이므로 기부채납시설을 별도로 취득한 것이 아니라 전체 공유수면매립공사 중 일부에 해당된다 할 것이므로 전체 매립토지에 소요된 총공사비에서 기부 채납한 토지에 소요된 비용만을 별도로 구분 산출할 수 없으므로 총공사비를 당해 면적별로 안분하여야 함(행자부 세정13407-22, 2001. 1. 8)

[사례] 취득세 과세표준과 비과세 판단

지방세법 제107조제2호 및 제127조제2호에서 마을회 등 주민공동체의 주민공동소유를 위한 부동산의 취득의 경우에는 취득세와 등록세를 비과세 하도록 규정하고 있음. 따라서 귀법인이 저유소 건축과 별도로 마을회관을 건축토록 그 비용을 지원하고 마을주민 공동명의로 소유권보존등기를 하였다면 비록 그 마을회관 건축비용이 저유소 건축물 건설원가에 포함하여 계상되었다 할지라도 별도의 과세대상물건인 마을회관 건축에 소요된 비용은 당해 법인의 저유소 건설원가에서의 공제대상에 해당됨. 또한 마을회 등이 주민공동체의 주민공동소유로 마을회관을 취득하였다면 이에 따른 취득세와 등록세는 비과세 함(행자부 세정13407-210, 2001. 2. 26)

[사례] 취득세 과세범위와 과세표준의 구분
당해 법인소유의 임야를 절토하여 공유수면을 매립한 경우, 그 총공사비에 임야의 지목변경과 공유수면매립토지의 원시취득비용 모두가 포함되고 그 총공사비에 대하여 취득세를 납부하였다면, 그 임야에 대한 절토비용을 총공사비와 별도로 지목변경에 따른 취득세를 추가로 부과할 수 없으며, 호안공사는 공유수면매립공사의 필수적인 절차이므로 호안공사 완공 후 그 호안용토지를 국가에 귀속 또는 기부채납한다고 하더라도 호안공사비 중 총매립토지면적대비 호안토지면적 비율을 제외한 공사비는 공유수면매립토지 공사비에 해당되어 취득세 과세대상임. (행자부 세정 13430-1276, 2000. 11. 6)

[사례] 과세대상의 범위

지방세법제111조제5항제4호의 규정에 의하여 경락으로 취득하는 경우에는 사실상의 취득가격인 경락가액(원재료포함)이 취득세 과세표준이 되나 취득세 과세대상 물건이 아닌 기계기구, 광고탑 등에 대한 가액과 부가가치세는 취득세 과세표준에서 제외됨(행자부 세정 13407-373, 2000. 3. 10)

- 경락대금에는 과세표준의 범위를 판단하는 경우 부가가치세는 포함되는 것임

Ⅲ. 주택의 신축과표 적용 범위

1. 토지 취득시

주택건설법인이 주택을 신축하기 위한

부지를 취득하기 위하여 토지를 취득하는 경우 부동산 매매로 인하여 취득하는 경우라면 지방세법시행령 제82조3 제1항의 규정에 의거 법인장부상의 사실상의 취득가격이 되는 것이나 법인대표자 등으로부터 증여에 의하여 취득하는 경우라면 비록 법인 장부 등에 의하여 장부가액이 나타남에도 불구하고 장부상 가격을 토지취득가격으로 볼 수가 없고 토지에 대한 시가표준액을 과세표준으로 하여야 한다.

유상으로 토지를 취득하는 경우에 장부상 기재되는 가액이 전부 과세표준으로 적용되는 것이 아니라 당해 토지 취득과 관련되는 가액만이 취득가격에 포함되는 것이므로 취득과 관련되지 아니하는 분양광고비 등은 토지취득과 관련되지 아니하므로 과세표준에서 제외하여야 한다.

따라서 토지 취득과 관련한 직접비용과 간접비용을 구분하고 간접비용중에서 취득과 관련한 비용을 구분하여 취득하는 토지의 과세표준에 적용하여야 하는 것이다.

2 건축물 신축 시

주택건설법인이 신축 취득하는 아파트에 대하여 건축과 관련한 신축비용은 재료비로서 건축공사비, 현장 인부임 등 인건비 및 신축과 관련한 제비용인 간접비용을 포함하여 과세표준으로 하여야 한다. 이것은 아파트 건설회사가 취득하는 아파트의 신축과 관련하여 취득세 과세표준의 범위를 정하는 것이고 분양받는 자의 경우에는 주택건설법인으로부터 취득하는 것이기 때

문에 분양가액이 기본적으로 취득세 과세표준에 해당되는 것이다.

주택의 신축과 관련한 비용중에서도 주택건설법인의 장부상 가액을 전부 과세표준으로 적용하는 것이 아니라 신축과 관련한 가액에 한정하여 과세표준으로 적용하는 것이므로 특히 간접비용인 각종분담금 등이 과세표준에 포함여부가 쟁점이 되는 경우가 많이 있다.

IV. 주택 취득 과표관련 쟁점사항

1. 발코니에 대한 과표 적용

아파트발코니 확장의 경우 첫째, 아파트 발코니 확장으로 당해 아파트의 실제 사용면적이 증가된 것이므로 실질과세측면에서 과세대상으로 보아야 하는 지 아니면 아파트발코니 확장은 기존 아파트의 구성부분의 사용형태를 변경하는데 지나지 아니하므로 과세대상으로 볼 수 없는지 여부와 둘째, 입주전에 발코니확장공사를 하는 경우에는 과세표준에 포함하고, 입주 후에 확장공사를 하는 경우에는 과세표준에서 제외하는 것은 과세 불형평 문제가 발생함으로 입주 전·후를 불문하고 발코니확장공사비가 추가되는 것이기 때문에 모두 과세표준에 포함하거나 아니면 전부 제외하여야 하는 지 여부를 살펴보면 다음과 같다.

가. 발코니확장과 과세대상

건축법시행령 제119조제1항제3호에서 바닥면적은 벽 등 이와 유사한 구획의 중심선으로 둘러싸인 부분의 수평투영면적으로 하고 있으나, 발코니의 너비가 1.5미터 이내인 것은 바닥면에 산입하지 않고 있으므로 아파트의 분양계약서상의 전용면적 또는 공용면적에 포함되지 않는 서비스면적에 해당된다.

이 부분이 취득세 과세대상이 되기 위해서는 건축법상 신축, 증축, 대수선 등이 이루어져야 하기 때문에 아파트의 발코니를 거실 또는 방 등의 용도로 사용하기 위하여 확장공사를 통하여 벽으로 둘러싸인 면적이 증가하게 되는 경우에는 벽 안쪽의 바닥면적이 증가(연면적 증가)하게 되어 사실상 증축이 된다.

따라서 아파트발코니 확장공사를 통하여 거실, 방 등 전용면적으로 사용한다면 단순한 아파트 내부공사로 보기는 어렵고 사실상 건축면적의 증가(증축)에 해당되어 지방세법시행령 제77조(취득당시의 현황부과) 규정에 의거 별도의 취득세 과세대상이 되는 견해이다.

이에 반하여 발코니 확장공사 부분이 과세대상에서 제외하는 것으로 보는 견해는 다음과 같다. 즉, 발코니의 면적은 건축물 관리대상 등 공부상으로는 건물면적(전용면적+공용면적)에 포함되지 아니하지만, 아파트의 구성부분으로서 서비스면적으로 분양되는 등 그 일체로서 취득세 과세대상이 되는 건축물의 구성부분에 해당되고, 아파

트의 발코니는 노대의 일종으로 거실에 접하여 유아의 놀이터, 휴식공간, 화단 등 다양한 용도로 널리 사용되어져 온 것이 일반적인 사용형태이다.

이러한 관점에서 볼 때 건축물의 구성부분인 발코니의 사용용도를 다양화하기 위하여 바닥난방, 이중창 설치 등 그 형태를 일부변경 하더라도 이는 그 일체로서의 취득세 과세대상이 되는 건축물의 면적을 증가시키는 것이 아니라 아파트 내부구성부분의 용도를 변경하는 행위로 보아야 할 것이라는 견해이다.

결론적으로는 2005. 12. 2 개정공포된 건축법시행령(대통령령 제19163호)에서 주택의 발코니는 형태변경 여부와 상관없이 필요에 따라 거실, 침실, 창고 등 다양한 용도로 사용할 수 있는 공간이나 바닥면적에서 제외하도록 규정하고 있고, 발코니의 공간을 형태 변경 하였다 하여 이를 독립적인 취득세 과세대상인 건축물의 건축으로 볼 수는 없으며 건축물 내부의 사용형태 변경을 위한 내부수선행위로 보는 것이 타당할 것이다.

그러므로 발코니 확장공사와 관련하여 지방세법상 취득세 과세대상이 되기 위해서는 지방세법에서 열거하고 있는 과세대상 물건(예: 건축물, 차량 등)의 취득이 있어야 하고, 건축물의 건축이 지방세법상 취득에 해당되기 위해서는 지방세법 제104조 제9호의 규정에 의거 건축법 제2조제1항제9호의 규정에 의한 건축행위(신축, 증축, 개축, 재축 또는 이전 등)가 있어야 하는 것이므로 지방세법상 취득세 과세대상 물

건인 건축물중 아파트의 구조는 일반적으로 방·거실 등의 전용면적과 계단·엘리베이터공간 등의 공용면적 및 발코니와 같은 부수시설물로 구성되어 있으며, 발코니의 면적은 건축물관리대장 등 공부상으로는 건물면적(전용면적+공용면적)에 포함되지 아니하지만, 아파트의 구성부분으로서 서비스면적으로 분양되는 등 그 일체로서 취득세 과세대상이 되는 건축물의 구성부분에 해당되는 것이다.

아파트의 발코니는 노대의 일종으로 지붕이 없고 난간이 설치된 공간으로서 거실에 접하여 유아의 놀이터, 휴식공간, 화단 등 다양한 용도로 널리 사용되어져 온 것이 일반적인 사용형태이므로 이러한 관점에서 볼 때 취득세 과세대상이 되는 건축물의 구성부분인 발코니의 사용용도를 다양화하기 위하여 바닥난방, 이중창 설치 등 그 형태를 일부변경 하더라도 이는 그 일체로서의 취득세 과세대상이 되는 건축물의 면적을 증가시키는 것이 아니라 아파트 내부구성부분의 용도를 변경하는 행위로 보아야 할 것이다.

또한 2005. 12. 2 개정공포된 건축법시행령(대통령령 제19163호)에서 주택의 발코니는 형태변경 여부와 상관없이 필요에 따라 거실, 침실, 창고 등 다양한 용도로 사용할 수 있는 공간으로 제도적으로 명확히 규정한 점 등을 고려할 때 발코니의 공간을 형태변경하였다 하여 이를 독립적인 취득세 과세대상인 건축물의 건축으로 볼 수는 없으며 건축물 내부의 사용 형태 변경을 위한 내부수선행위와 같이 보아야 할 것이다.

나. 발코니확장과 과세표준

아파트 취득시기 이전에 발코니확장공사가 완료되었다면 그 구조변경에 소요된 비용은 아파트 구성부분의 변경에 추가로 소요된 공사비용으로 과세물건인 아파트의 취득원가에 포함되기 때문에 그 소요비용이 취득세 과세표준에 포함되는 것이나, 납세자의 입장에서는 과세대상이 아닌 물건임에도 과세표준으로 산입한다면 과세불형평의 문제를 제기하더라도 취득물건 유형이 개조된 상태의 아파트를 취득하는 만큼 차별을 두는 것이 오히려 형평과세 측면에서 타당한 것이다.

아파트 취득이후에 발코니확장공사를 하였을 경우에는 과세물건인 아파트의 취득이 없이 수선비용만 지출된 것이므로 취득세 과세표준 포함문제가 근본적으로 발생하지 않는 것이나, 입주 전에 발코니확장공사를 하는 것과 입주 후에 확장공사를 하는 발코니확장행위는 동일하지만 과세대상이 아닌 내부수선행위에 해당하기 때문에 법률적으로 입주 후에는 과세표준에 포함할 수가 없는 것이다.

결론적으로 아파트발코니확장에 대하여 그 입주 전·후에 관계없이 똑같이 과세하기 위해서는 아파트발코니 확장행위를 별도의 독립적인 취득세 과세대상이라고 보아야 과세 불형평 문제를 근본적으로 해소할 수 있으나 발코니확장을 별도의 독립적인 취득세 과세대상이라고 볼 수 없다는 전제하에서는 발코니를 확장한 아파트의 취득행위는 과세물건인 아파트를 취득하는

것으로 그 확장비용이 취득원가에 포함되기 때문에 확장공사비용에 대해서도 취득세가 과세되는 것이지만 과세물건인 아파트의 취득이 없는 상태에서 발코니확장만 한 경우에는 취득세 과세물건이 없기 때문에 취득세 납세의무 자체가 발생하지 않는 것으로 이는 과세대상과 비과세대상의 차이에서 오는 불가피한 것으로 과세불형평의 문제라고 볼 수 없는 성질의 것이다.

이 경우 발코니를 확장한 아파트를 취득하는 경우에도 그 공사비용을 과세표준에서 제외할 경우 과세형평이 이루어질 것이 아니냐는 주장이 제기될 수 있으나 발코니 확장비용이 추가되었음에도 이를 과세하지 아니한다면 지금까지 부동산, 차량 등 각종 취득세 과세물건 취득 시 일관되게 적용되어온 취득시기 이전에 발생한 일체의 비용을 과세표준에 포함토록 하는 취득세 과세기준의 근간이 흔들리게 되고 또 다른 과세 불형평 문제가 발생하게 되는 것이다.

그리고 발코니 형태변경비용의 건축물 취득세 과세표준 포함 여부와 관련하여 보면 아파트의 발코니 형태변경 행위를 독립적인 과세대상이 되는 건축물의 건축으로 보는 경우에는 그 과세대상을 취득하기 위하여 소요된 비용을 별도로 취득세 과세표준으로 산정하여야 하나, 이를 취득세 과세대상이 아닌 내부수선 행위와 같이 보는 경우에는 그 비용을 독립적인 취득세 과세표준으로 할 수는 없는 것이다.

따라서 취득세 납세의무성립일인 취득시기를 기준으로 아파트 구성부분인 발코니 형태변경비용 발생과 관련하여 취득세 과

세표준 포함여부를 검토하면 다음과 같다.

① 발코니 형태변경공사를 해당 아파트의 건축물 사용검사일 이전에 완료하는 경우 발코니 형태변경공사를 해당 아파트의 건축 사업시행자가 시공하거나 제3자가 시공하더라도 해당 아파트의 취득비용에는 그 구성부분인 발코니의 형태변경 공사비용까지 포함된다고 보아지므로 해당 아파트의 건축사업 시행자와 이를 분양받는 분양계약자의 취득세 과세표준에 발코니 형태변경공사비용이 각각 포함되어져야 하는 것이나

② 발코니 형태변경공사를 해당 아파트의 건축물 사용검사일 이후 분양계약자의 분양대금 잔금지급일 이전까지 완료하는 경우에는 아파트 건축사업시행자가 해당 아파트의 건축물 사용검사를 받은 이후, 아파트 분양계약자가 분양대금 잔금지급일 이전에 발코니 형태변경공사를 완료하였다면 분양계약자는 해당 아파트의 구성부분인 발코니를 포함한 아파트 건축물 일체를 취득하는 것이므로 해당 아파트의 취득세 과세표준에서 발코니 형태변경공사비용도 포함되어져야 하는 것이다.

그러나 분양계약자가 분양대금 잔금지급일 이후에 발코니 형태변경공사를 완료하는 경우에는 취득세 납세의무성립일인 취득시기 이후에 발생한 발코니 형태변경비용은 발코니 형태변경행위가 독립적인 취득세 과세대상인 건축물의 건축으로 볼 수 없기 때문에 분양계약자에게는 발코니 형

태변경비용의 취득세 과세표준 포함여부가 문제되지 아니하는 것이다.

[사례] 발코니 면적에 대한 과세 대상 판단
취득세 과세대상이 되기 위해서는 지방세법 제104조제9호의 규정에 의거 건축법 제2조제1항제9호의 규정에 의한 건축물의 건축행위(신축, 증축 등)가 있어야 하는 것인 바 건축물중 아파트의 경우 구조가 방·거실 등의 전용면적과 계단 등의 공용면적 및 발코니와 같은 부수시설물로 구성되어 있고, 발코니 면적이 공부상 건물면적에는 포함되지 않지만 아파트의 구성부분인 서비스면적으로 분양되고 있으며, 아파트의 구성부분인 발코니의 사용용도를 다양화하기 위하여 바닥난방, 이중창설치 등 그 형태를 일부변경하였다 하더라도 이는 취득세 과세대상이 되는 건축물의 면적을 증가시키는 것이 아니라 아파트 내부구성부분의 용도를 변경하는 것으로 보아야 할 것이므로 따라서 아파트 발코니의 형태변경공사가 이루어졌다고 하더라도 이를 독립적인 취득세 과세대상이 되는 건축물의 건축으로 볼 수 없어 과세대상이 아닌 것임.

아파트발코니 형태변경비용이 취득세 과세표준에 포함되는지 여부는 납세의무성립일인 아파트 건축물의 취득시기(예:사용검사필증교부일 등)를 기준으로 그 취득시기 이전에 발코니 형태변경공사가 완료되었을 경우 아파트발코니 형태변경공사 비용은 아파트 건축물 취득에 소요되는 일체의 비용에 해당되므로 해당 아파트의 취득에 따

른 취득세 과세표준에 포함하여야 하나, 취득시기 이후에 발코니 형태변경공사가 이루어졌을 경우에는 독립적인 취득세 과세 대상인 건축물의 건축으로 볼 수 없으므로 취득세 과세표준에 포함되지 아니하는 것임(행자부 세정-217, 2005. 12. 26)

2 다락방에 대한 과세 범위

아파트 신축 시 서비스 면적으로 포함하여 분양되는 최상층 아파트의 면적이 다락방을 포함하는 경우 시도세 감면조례에 의하면 전용면적 85제곱미터 이내인 경우라면 감면대상에 해당되나 다락방 부분을 전용면적에 포함하는 경우라면 감면에서 제외되는 것이다.

가. 실질과세원칙과 현황과세

실질과세는 국세기본법 제14조의 규정에 의거 과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있는 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용하여야 하고 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 적용한다라고 규정하고 있으며 지방세법 시행령 제77조의 규정에서도 실질과 형식이 상이한 경우에는 취득당시의 현황부과에 따라 과세하도록 하고 있어 부동산(광업권·어업권을 제외한다)·차량·기계장비 또는 항공기에 있어서는 공부상의 등재 또는 등록사항에

불구하고 사실상으로 취득한 때의 당해 물건의 현황에 의하여 부과하는 것이다.

이에 따라 사실 현황에 명칭이나 형식에 불구하고 차이가 있는 경우에는 사실 현황에 의거 과세하는 것이 실질과세에 부합되는 것이며 다락방이라고 하더라도 명칭에 불과하고 사실상의 건물의 면적에 포함될 정도의 것이라면 과세면적에 포함되어야 할 것이다.

나. 차용개념과 지방세법의 적용

그럼 사실상의 건축면적에 포함될 정도의 면적이라는 것은 어느 정도 규모가 되어야 바닥면적에 포함할 수 있는 것인가에 대하여 보면 관련 규정에서 사용하는 경우 그 개념을 도입하여 사용할 수 있는 바 이를 차용개념에서 보면 사법이나 관련법령에서 사용되고 있는 개념이나 용어들은 고유법 영역에서 고정성을 가지고 사용되는 것이 허다함으로 이를 세법에서 차용하는 경우에 차용개념이라고 하므로 다락방의 면적부분을 사실상의 건축면적으로 보는 것과 사회 통념상 건축면적은 건축법에 의거 판단하는 것이다. 그러므로 세법상 특별한 다른 의미, 내용으로 해석할 것을 규정하고 있지 아니하는 한 세법에서 차용한 용어들은 관련 법령에서 고정성을 가지고 있으므로 사용되는 의미와 용어는 동일하게 해석하는 것이 법적 안정성과 예측가능성을 보장받게 되는 것이다. 물론 조세법상 사용개념을 독자적으로 해석 할 수는 있으나 (이를 고유개념이라 함) 이와 같은

현상은 법적안정성과 예측가능성을 저해하는 문제가 발생하는 것이다.

따라서 다락방의 규모와 범위에 대하여는 세법상 별도의 개념규정이나 용어정리를 하고 있지 아니하고 있는 이상, 관련 규정인 건축법상의 용어를 차용하여 해석하여야 할 것이다.

다. 사실상의 건축면적 판단

사실상의 건축면적에 다락방은 층고높이가 1.2미터를 초과하는 경우를 포함한다고 할 것이므로 이를 초과하지 아니하는 다락방인 경우라면 건축면적에서 제외하여야 할 것이다. 따라서 공동주택의 감면대상의 범위를 판단함에 있어서 전용면적 85제곱미터이하의 공동주택의 범위에 다락방의 면적부분(층고높이가 1.2미터를 초과하지 아니하는 경우를 말함)은 제외하고 판단하여 감면대상을 적용하여야 한다.

[사례] 공동주택의 감면과 현황부과원칙

건축법 제18조 및 제21조의 규정에 의거 건축주가 설계도대로 건축물을 시공하여야 건축물의 사용승인을 받을 수 있는 것이므로 공동주택을 신축하면서 당초 설계도와 달리 전용면적을 불법 확장할 경우 원칙적으로 사용승인을 받을 수 없다 하겠으나, 취득일(사용승인서 교부일·사실상 사용일·임시사용승인일 또는 잔금지금일)전에 공동주택의 전용면적이 불법 확장 건축된 사실이 명백히 입증된 경우 지방세법시행령 제77조의 규정에 의거 취득 당시의 당

해 물건의 현황에 의거 취득세의 감면여부가 결정되어야 하는 것임(행자부 세정-63, 2005. 1.5)

[사례] 공동주택의 감면대상 판단관련 다락방 면적의 포함 여부

주택공급에관한규칙 제2조에서 「주택공급면적」이라 함은 사업주체가 공급하는 주택의 면적으로서 건축법시행령 제119조제1항제3호의 규정에 의한 바닥면적에 산입되는 면적을 말한다고 규정하고 있고 동법시행령 제119조제1항제3호 마목에서 층고 1.5m이하인 다락에 한하여 주택공급면적에서 제외시키고 있는바 이와 같은 요건을 충족하는 다락은 전용면적에서 제외되어 국민주택규모로 분양되고 있는 것이 사업주체나 분양자, 주민들에게 사회통념상 일반적으로 인식되고 있으므로 현황과세를 적용하여 건축물대장에도 등재되지 않고 서비스면적으로 제공되는 다락을 전용면적에 포함하는 것임(행자부 세정-326, 2005. 4. 20)

3. 주택의 부수시설인 빌트인(built-in)의 범위

최근 아파트를 분양하면서 옵션품목으로 가전제품 등을 포함한 빌트인(built-in)설비를 함께 분양하는 경우 빌트인(built-in)시설에 해당하는 가액을 과세표준에 포함하는 지 여부가 쟁점사항에 해당된다. 이에 대하여 과세표준에 포함여부는 그 자체가 별도의 과세대상이 아니지만 건축에 일체

로 되어 건축물의 구성부분을 이루는 부착된 부수시설에 대하여는 과세표준에 포함하여야 하고 주택건물에 포함되지 아니한 부분에 대하여는 비록 옵션품목으로 함께 분양된다고 하더라도 별도의 과세 대상에 해당되지 아니하는 한 아파트 분양가액에 포함되지 아니하는 것이다.

가. 주택의 구조부에 부착된 부수시설

주택의 구조부에 부착되는 붙박이장, 싱크대, 홈네트워크 인터폰 등은 당해 건물의 구성부분에 해당되기 때문에 이들 설치비용은 개별적으로 보면 건축물에 해당되지 아니하여 과세표준에 제외된다고 볼 수 있으나 건물과 일체를 이루기 때문에 취득세 과세표준에 포함하여야 한다.

나. 주택의 구조부에 부착되지 아니한 부수 시설

주택의 구요구조부에 부착되지 아니하는 신발장, 가구, 탁자, 소화기, TV, 전화기 등 가전제품은 개별적으로 취득세 과세 대상에 해당되지 아니함과 동시에 당해 건물에 부착되지 아니하기 때문에 취득세 과세표준에서 제외하여야한다.

4. 학교용지 부담금의 과표 범위

학교용지확보 등에 관한 특례법에 의거 공립의 초등학교·중학교 및 고등학교용 학교용지의 조성·개발·공급 및 관련경비의 부담등에 관한 특례를 규정함으로써 학교용지의 확보 또는 학교용지의 확보가 불

가능한 경우 인근의 기존 학교 증축을 용이하게 하기 위하여 일정한 경우에 학교용지 부담금을 부과하고 있으나 최근 위헌결정을 받았으나 학교용지부담금과 관련하여 취득세 과세표준에 포함되는지 여부가 쟁점사항에 해당된다.

먼저 “학교용지”라 함은 각급학교의 교사·체육장 및 실습지 기타 학교시설의 신설에 필요한 토지를 말하고 “개발사업”이라 함은 「건축법」·「도시개발법」·「도시 및 주거환경정비법」·주택법·택지개발촉진법 및 산업입지및개발에관한법률에 의하여 시행하는 사업중 100세대 규모이상의 주택건설용 토지를 조성·개발하거나 공동주택을 건설하는 사업을 말하며 “학교용지 부담금”이라 함은 제2호에 해당하는 개발사업에 대하여 특별시장·광역시장 또는 도지사가 개발사업을 시행하는 자에게 학교용지확보 또는 학교용지의 확보가 불가능한 경우 인근의 기존 학교 증축을 위하여 징수하는 경비를 말한다. 이와 같이 학교용지 부담금에 대하여 취득세 등의 과세표준에 포함되는 지 여부를 검토하면 이를 건물의 신축취득과 관련되는 일체의 비용에 해당되지 아니하기 때문에 과세표준에 포함되지 아니한다.

왜냐하면 아파트 신축과 관련하여 부담하는 비용이라고 하더라도 학교용지부담금은 아파트 신축비용이 아니라 인근에 있는 학교용지를 확보하기 위한 부담금으로 지불된 것이기 때문에 과세표준에서 제외되는 것이다.

[사례] 학교용지부담금의 취득세 과표 산정
개인이 공동주택을 취득하는 경우 학교용지확보에관한특례법 제5조에 의거 공동주택 등을 분양받는 자에게 부과되는 학교용지부담금은 지방세법시행령 제82조의3제1항에서 규정한 취득시기 이전에 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 취득가격이 아니라, 취득의 대상이 아닌 물건(학교용지)에 대한 비용을 분담한 것이므로 취득시기 이전에 제3자에게 지급한 것이라 하더라도 이는 취·등록세 과세표준에서 제외하는 것이 타당함(행자부 세정-429, 2005. 1. 26)

5. 각종 부수비용과 관련한 과표 범위

지방세법시행령 제82조의3 제1항이 규정에서 취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상물건의 취득의 시기를 기준으로 그 이전에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 충당한 금액의 이자 등 취득에 소요된 직접·간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하되, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외한다]이 이에 해당한다.

따라서 취득과 관련한 각종 부수비용의 범위를 어느 부분까지 보아야 하는 지가 쟁점에 해당된다. 그 중에서 취득과 관련되는 용역비 등은 통상 과세표준에 포함되는

것이나 구외에 설치되는 상하수도 분담금 등은 일반적으로 과세표준을 비록 분담금 형태로 부담한다고 하더라도 과세표준에서 제외되는 것이다.

[사례] 사업권 취득비용의 취득세 과세표준 포함 판단

사업권양도양수비는 주택건설사업 추진과 관련하여 귀사가 A사로부터 사업권양수에 따른 권리에 대한 대가로써 당해 물건(부동산) 자체의 가격이라고 볼 수는 없으므로 취득세 과세표준에 포함하지 않는 것임(행자부 세정-1900, 2005, 7.26)

[사례] 용역비와 과세표준의 범위 판단

신축건물의 분양을 위한 광고비는 건축물신축가액을 위한 비용으로 볼 수 없으나 지방세법시행령 제82조의3 규정에 의하여 인테리어설계용역비와 교통영향평가를 위한 용역비는 건축비에 포함됨. (내무부 세정 13407-623, 1996, 6, 15)

[사례] 평가수수료와 과세표준의 범위

공공사업시행을 위해 토지를 취득함에 있어 토지매수를 위하여 직원에게 지급한 출장여비와 지장물보상금 및 이주비등 보상금은 토지취득가격에 포함되지 않는 것이지만, 당해 사업용 고정자산의 매입·제작·건설에 소요되는 차입금에 대한 지급이자, 감정평가수수료는 지방세법시행령제82조의3제1항규정에 의하여 취득세 과세표준에 포함함. (행자부 세정 13407-1161, 2000, 10, 4)

6. 고급주택의 판단 기준 범위

고급주택으로 보는 주거용 건축물과 그 부속토지"라 함은 다음에 해당하는 것으로서 단독주택의 고급주택의 판단 범위는 1구의 건물의 연면적, 대지면적 및 엘리베이터등 부수시설물이 설치된 경우에 고급주택으로서 중과세 대상으로 하고 있다.

1. 1구의 건물의 연면적(주차장면적을 제외한다)이 331제곱미터를 초과하는 것으로서 그 건물의 가액이 9,000만원을 초과하는 주거용 건물과 그 부속 토지
2. 1구의 건물의 대지 면적이 662제곱미터를 초과하는 것으로서 그 건물의 가액이 9,000만원을 초과하는 주거용 건물과 그 부속 토지
3. 1구의 건물에 엘리베이터(적재하중 200킬로그램 이하의 소형엘리베이터를 제외한다)·에스컬레이터 또는 67제곱미터 이상의 풀장 중 1개 이상의 시설이 설치된 주거용 건물(공동주택을 제외한다)과 그 부속 토지

이 경우 1구의 범위를 판단함에 있어서는 당해 부속토지의 주거생활을 영위하는데 경제적 효용이 미치는 범위를 1구로 볼 수 있으나 실무적으로는 1구를 판단함에 있어서는 한 울타리를 기준으로 판단하고 있다.

그런데 최근 전원주택을 건설함에 있어서 1단지 내에 여러 세대가 거주하고 있는 단독주택 단지를 건설하고 있으며 이 경우 주차장을 단지 내 설치를 하면서 독립적으

로 사용할 수 있도록 구획된 경우에는 당해 단독주택의 면적에 포함하여 판단하게 되는 것이다.

[사례] 고급주택의 중과세 적용 요건

고급주택으로 보는 1구의 건물의 대지면적이라 함은 건물의 소유자가 건물 사용을 위하여 사실상 공여하는 부속토지의 면적을 뜻하고 이러한 1구의 주택에 부속된 토지인지 여부는 당해 토지의 취득 당시 현황과 이용실태에 의하여 결정되는 것(대법원 93누7013, 1994. 2. 8)이며, 대지면적 중 담장 밖 토지는 건축신고서상 주차장을 설치하는 것으로 되어 있고 주택에서 도로로 진출·입 하는 다른 진입로가 없는 경우에는 주택의 담장 밖에 있는 주차장 및 전용 진입로는 주택의 부속토지로 보아야 할 것(감사원 심사 제113호, 2004. 9. 16)임.(행자부 세정-713, 2005. 2. 14)

7. 풀장의 중과세 판단

단독주택의 고급주택의 요건 중 1구의 건물에 엘리베이터(적재하중 200킬로그램 이하의 소형엘리베이터를 제외한다)·에스컬레이터 또는 67제곱미터 이상의 풀장 중 1개 이상의 시설이 설치된 주거용 건물(공동주택을 제외한다)과 그 부속토지에 대하여는 중과세하는 것이므로 풀장의 범위를 수영조만의 면적을 기준으로 하는지 아니면 수영조이외의 수영장 면적을 모두 포함하여 판단하는 지 여부가 쟁점이나 이를 검토하면 다음과 같다.

가. 고급주택내의 풀장 형태와 중과세 판단

단독주택 내에 소재하는 풀장은 수조의 일종으로서 실내에 있는 경우에는 연면적에 포함되기 때문에 비록 풀장이 67㎡ 이상의 규모라고 하더라도 단독주택의 연면적기준으로 중과세 여부를 판단하여야 하기 때문에 연면적으로 331㎡ 이상이 되지 아니하는 경우라면 중과세 대상에서 제외하여야 한다.

그러나 건물외부에 소재하는 경우에는 건물과는 별도의 과세대상으로서 시설물은 풀장은 과세대상에 해당할 뿐만 아니라 고급주택의 해당요건에도 포함되기 때문에 그 범위를 판단하는 것은 중요하다.

고급주택의 중과세 대상의 요건이 되는 풀장의 면적 기준을 풀장을 둘러싼 경계석 등을 포함할 경우 이들 면적에 따라 풀장마다 중과세에 포함되기도 하고 제외되기도 하기 때문에 이에 차이에 따라 중과세 형평성이 발생하게 되는 것이다. 따라서 풀장에 대한 과세대상으로서의 풀장과 과세기준으로서의 풀장은 달리 판단하되 당해 물건의 현황에 의하여 외관상 풀장으로서의 형태를 띠고 그 기능을 하고 있는지 여부를 기준으로 판단하여야 한다.

나. 과세기준으로서의 풀장의 범위

풀장에 대한 과세대상을 판단함에 있어서는 그 과세표준을 산정함에 있어서 그에 소요되는 비용 일체를 과세표준으로 하여야 하기 때문에 풀장의 구성요소인 수영조

와 그 부대설비를 과세표준으로 삼아야 한다.

그러나 과세기준으로서의 풀장을 판단하는 경우 예를 들면, 재산할 사업소세의 경우 저장시설 등은 그 수평투영면적을 과세표준으로 하고 있으므로 수평투영면적을 기준으로 과세하여야 하는 바, 이 경우 수영조의 부분만을 수평투영면적으로 과세할 것인지 여부를 검토하면 사업소세의 과세대상이 사업장이라는 관점에서 볼 때 인적물적 설비를 갖춘 사업자의 경우 그 면적 전체를 과세대상으로 하여야 할 것이다.

이에 반하여 1구내의 고급주택의 중과세요소로서 판단하는 경우에는 풀장의 부속시설을 포함하여 판단하는 것은 풀장의 중요시설인 수영조보다는 부속시설에 의거 중과세되는 문제가 있으므로 체육시설의 설치·이용에 관한 법률 시행규칙에서 수영장의 설치기준도 수영조의 규격에 따라 판단하고 있는 점을 고려하여 고급주택의 대상이 되는 풀장의 면적 산정 기준도 풀장안의 수영조에 한정하여 중과세범위를 산정하는 것이 타당하다.

[사례] 풀장에 대한 고급주택 중과세 범위
고급주택의 요건이 되는 “67㎡ 이상의 풀장”은 풀장안의 수영조 면적으로 산정함이 타당함(행자부 세정-2020, 2005, 8, 2)

8. 일괄도급계약과 아파트 취득 과표

일괄도급이라 함은 비록 공사도급 계약서상 상세한 공사내역이 언급되어 있지 않

더라도 사업인가 및 분양, 광고, 시공, 하자보수에 이르기까지의 전 과정을 시공사가 전적으로 책임지는 계약을 체결하는 것이다. 즉, 종합건설업을 영위하는 법인(乙법인)으로서 공사시행자인 甲과 아파트건축도급계약을 체결하면서 분양에서 입주까지 모든 시공, 일반관리 등을 포함하여 일괄로 체결하되 일괄계약의 의미로는 乙은 甲으로부터 도급금액 전액을 받고 아파트에 대해 乙 주관으로 광고 및 분양계약을 체결하였으며, 乙의 책임 하에 모든 공사를 완료하고 공사완료 후 하자보수까지 책임진다는 것을 의미하는 것이다.

따라서 일괄도급계약이므로 도급계약서상 상세한 공사내역은 언급되어있지 않으며 총 도급금액만 명시되어 있어서 도급금액에 乙의 시공원가 및 이익이 모두 포함되어 있고 토목공사, 철골공사 등의 세세한 내역 및 금액이 도급계약서상 명시되지 아니하는 것이다.

그러므로 아파트 신축 취득과 관련하여 소요되는 비용을 과세표준으로 하여야 함으로 신축비용에 포함되지 아니하는 부분은 제외하여야 할 것이다. 즉 일괄 도급계약을 체결하였다고 하더라도 그 도급계약서상 아파트 신축과 관련되지 아니하는 분양광고비 등 비용부분은 제외하여야 한다.

[사례] 일괄 도급계약과 취득세 과세표준의 범위

지방세법시행령 제82조의3제1항에서 취득세의 과세표준이 되는 취득가격은 과세대상 물건의 취득시기를 기준으로 그 이전

에 당해 물건을 취득하기 위하여 거래 상대방 또는 제3자에게 지급하였거나 지급하여야 할 일체의 비용[소개수수료, 설계비, 연체료, 할부이자 및 건설자금에 충당한 금액의 이자 등 취득에 소요된 직접, 간접비용(부가가치세를 제외한다)을 포함하되, 법인이 아닌 자가 취득하는 경우에는 연체료 및 할부이자를 제외한다]을 말한다고 규정하고 있는바 경우 건축공사가 종료된 이후에 발생할 비용을 미리 계상한 하자보수충당금과 건축비용과 별개인 퇴직급여충당금은 취득세 과세표준에 포함하지 않는 것이 타당함.(행자부 세정-45, 2005. 12. 13)

9. 분양대행수수료와 대물변제 취득과표

지방세법시행령 제102조제2항에서 법 제138조제1항 및 제3항에서 '법인의 설립과 지점 또는 분사무소의 설치 및 대도시내로의 법인의 본점주사무소지점 또는 분사무소의 전입에 따른 부동산 등기'라 함은 당해 법인 또는 지점 등이 그 설립설치전입 이전에 취득하는 일체의 부동산 등기(채권을 보전하거나 행사할 목적으로 하는 부동산 등기는 제외한다)를 의미하는 바,

등록세 중과세 대상 중 「채권을 보전하거나 행사할 목적으로 하는」 부동산 등기의 범위를 살펴보면 "채권을 보전하거나 행사할 목적으로 취득하는 토지"라 함은 금전채무를 채무자의 소유토지로 대물변제함으로써 인한 토지의 취득 등을 말하고 (행심2000-651, 2000. 8. 29), 또한 "채권을 보

전하거나 행사할 목적으로 하는 부동산등기"라 함은 채권변제나 상계를 조건으로 부동산을 취득하거나 공사비대가로 부동산을 취득하는 것과 채권에 기하여 부동산을 경매하여 경락받는 것 등 불량채권 등의 회수를 위한 방편으로서 일시적으로 부동산을 취득등기하는 것을 의미한다.(행자부 세정13407-677, 2001. 6. 20)

따라서 "채권을 보전하거나 행사할 목적으로 취득하는 토지"를 세분하여 분석하면 채권을 보전하는 경우와 채권을 행사하기 위하여 취득하는 토지로 볼 수가 있다. 첫째, 채권을 보전하는 경우라 함은 채권자가 채권을 담보하기 위한 일련의 행위를 취하는 것이며 둘째, 채권을 행사하는 경우라 함은 채권을 실현하기 위한 제반 조치를 취하는 행위를 의미한다. 구체적으로 금전채권에 갈음하여 부동산에 저당권을 설정하거나 동산을 인도하는 등의 행위를 의미한다고 볼 수 있다.

민법 제466조에 의거 채무자가 채권자의 승낙을 얻어 본래의 채무이행에 가름하여 다른 급역을 한 때에는 변제와 같은 효력이 있다라고 규정하고 있어서 채권자가 자기의 채권을 보전하기 위하여 대물변제를 받는 경우에도 채권을 보전하는 행위에 해당되는 것이다.

대행수수료 명목으로 대물변제받기로 계약한 점인계약서를 작성하였을 뿐 부동산에 대하여 저당권 설정 등 채권 보전을 위한 조치를 한 사실이 전혀 없더라도 부동산은 채권을 행사하기 위하여 대물변제방식으로 취득한 것이기 때문에 채권을 보전

하기 위하여 취득한 부동산이 아니라 채권을 행사할 목적으로 취득한 부동산에 해당하므로 채권을 보전하기 위하여 담보물권인 저당권 등을 설정하지 아니하였다고 하더라도 채권을 행사한 이상 등록세 중과세 대상에서 제외되는 요건을 구비한 것이다. (행정부 심사2000-651, 2000. 8. 29참조)

분양대행수수료 계약과 관련된 대물변제 계약에 있어서와 같이 그 대금의 지급에 갈음하여 부동산을 대물변제받기로 하는 약정은 채권보전을 위한 담보방법으로 행하여진 것으로 보아야 할 것이므로(대법원 1997. 4. 25 선고 96다32133 판결) 채권을 보전하기 위한 방법으로 취득한 부동산 등기에 해당되는 것이다.

채권보전용 부동산에 대하여 등록세 중과세 대상에서 제외한 취지는 대도시내의 법인이 채권을 보전하기 위하여 부득이 부동산을 취득 등기하는 경우까지 중과세하는 것은 불합리하다는 취지에서 이를 제외하도록 한 것으로 보아야 할 것이므로(행정자치부 심사결정 2004-269, 2004. 9. 23.)

이건 부동산은 채권을 보전하기 위하여 취득한 부동산이 아니라고 하더라도 지방세법시행령 제102조제2항의 규정에서 등록세 중과세 대상에 해당하는 일체의 부동산 등기(채권을 보전하거나 행사할 목적으로 하는 부동산 등기는 제외한다.)라고 규정하고 있으므로 채권을 행사할 목적으로 취득한 부동산에 해당되는 이상 대물변제방식으로 취득한 부동산은 대행계약서 등에서 입증된다. (대법원 1997. 4. 25 선고 96다32133 판결참조)

[판례] 대물변제의 효력

대물변제는 본래의 채무에 갈음하여 다른 급부를 현실적으로 하는 때에 성립되는 요물계약이므로 다른 급부가 부동산의 소유권이전인 때에는 등기를 완료하여야만 대물변제가 성립되어 기존채무가 소멸되는 것이며 따라서 대물변제계약이 효력을 발생하기 전에 채무의 본지에 따른 이행으로 기존채무가 소멸되고 난 뒤에는 대물변제 계약 당사자간에 예약된 대물변제계약으로서는 부동산소유권이전등기청구를 할 수는 없는 것이다.(대법원 1987. 10. 26. 선고 86다카1755 판결참조)

[판례] 대물변제의 경우 취득시기 판단

구 지방세법(1997. 8. 30. 법률 제5406호로 개정되기 전의 것) 제29조 제1항 제1호는, 취득세는 취득세 과세물건을 취득하는 때에 그 납세의무가 성립한다고 규정하고, 같은 법 제105조 제2항은, 부동산의 취득에 있어서는 민법 등 관계 법령의 규정에 의한 등기 등을 이행하지 아니한 경우라도 사실상으로 취득한 때에는 취득한 것으로 본다고 규정하고 있으며, 여기에서 사실상의 취득이라 함은 일반적으로 등기와 같은 소유권취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나 대금의 지급과 같은 소유권취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말하는 것인바, 대물변제는 본래의 채무에 갈음하여 다른 급부를 현실적으로 하는 때에 성립하는 요물계약으로서, 다른 급부가 부동산의 소유권이전인 때에는 그 소유권이전등기를 완료하여야만 대물변제가 성립되어 기존채

무가 소멸하는 것이므로, 채권자로서는 그 소유권이전등기를 경료하기 이전에는 소유권취득의 실질적 요건을 갖추었다고 할 수 없고, 따라서 소유권이전등기를 경료한 때에 당해 부동산을 취득하는 것으로 보아야 한다.(대판 98두17067, 1999. 11. 12.)

[사례] 채권보전용 부동산의 등록세 중과세 제외

채권보전을 목적으로 이 사건 부동산을 취득 등기하였으므로 등록세 중과대상에 해당되지 아니한다고 주장하므로 이에 대하여 보면, 지방세법시행령 제102조제2항에서 말하는 일체의 부동산 등기라 함은 법인 또는 그 지점 등이 그 설립·설치·전입과 관련하여 그 이전에 취득하는 부동산의 등기를 말하는 것이라 하겠으나, 중과대상 부동산 중에서 “채권을 보전하거나 행사할 목적으로 하는 부동산 등기를 제외한다”고 규정하고 있으므로, 청구인의 경우와 같이 피담보채권을 회수하기 위한 경매에 참가하여 이 사건 부동산을 지방법원으로 부터 경락받아 채권을 보전할 목적으로 취득한 경우는 중과대상에서 제외된다 할 것이고, 그 채권회수를 위한 매각과정에서 일시적으로 임대 등 수익사업을 영위하고 일부를 지점으로 사용하다 매각한 이후에도 같은 장소를 임차하여 계속 지점으로 사용하고 있다 하더라도, 채권을 보전하거나 행사할 목적으로 취득한 부동산 등기가 아니라 할 수는 없어 등록세 중과대상으로 볼 수 없다 하겠으므로 처분청의 이 사건 등록세 등의 부과처분은 잘못이라 하겠다.(행

자부 심사 제2003-50호, 2004. 4. 28)

[사례] 채권보전용 부동산에 대한 등록세 중과세

지방세법 제112조제3항의 규정에 의거 수도권정비계획법 제6조의 규정에 의한 과밀억제권역 안에서 본점 또는 주사무소의 사업용부동산(본점 또는 주사업소용 건축물을 신축 또는 증축하는 경우와 그 부속 토지에 한함)을 취득하는 경우 취득세를 중과세 하는 것이나, 귀문의 경우 지점용으로 사용하는 것이라면 중과세 대상에서 제외되는 것임. 또한 지방세법시행령 제102조제2항의 규정에 의거 법인의 설립과 지점 또는 본사무소의 설치 및 대도시내로의 법인의 본점·주사무소·지점 또는 본사무소의 전입에 따른 부동산등기는 당해법인 또는 지점 등이 그 설립·설치·전입이전에 취득하는 일체의 부동산등기(채권을 보전하거나 행사할 목적으로 하는 부동산은 제외)에 대하여 등록세를 중과세하나, 임차보증금을 보전할 목적으로 부득이 취득한 경우라면 중과세 대상에서 제외되는 것임(행자부 세정13407-670, 2001. 6. 19)

[사례] 채권보전용토지의 범위 판단

지방세법시행령 제102조 제2항의 규정에 의하여 채권을 보전하거나 행사할 목적으로 하는 부동산등기에 대하여는 등록세 중과대상이 아니나 이 경우 “채권을 보전하거나 행사할 목적으로 하는 부동산등기”라 함은 채권변제나 상계를 조건으로 부동산을 취득하거나 공사비 대가로 부동산을 취

득하는 것과 채권에 기하여 부동산을 경매하여 경락받는 것 등 불량채권 등의 회수를 위한 방편으로서 일시적으로 부동산을 취득 동기하는 것을 의미하며 동 부동산을 취득 동기한 후 당해법인의 사업용이나 수익사업에 사용하는 경우에는 채권을 보전하기 위하여 일시적으로 취득한 부동산으로 볼 수 없음. 또한, 채권에는 물품대금이나 임차보증금 모두를 포함함(행자부 세정 13407-677, 2001. 6. 20)

[사례] 채권보전용 부동산에 대한 중과세 제외대상 범위 판단

지방세법 제112조제3항의 규정에 의거 수도권정비계획법 제6조의 규정에 의한 과밀억제권역 안에서 본점 또는 주사무소의 사업용부동산(본점 또는 주사업소용 건축물을 신축 또는 증축하는 경우와 그 부속 토지에 한함)을 취득하는 경우 취득세를 중과세 하는 것이나, 귀문의 경우 지점용으로 사용하는 것이라면 중과세 대상에서 제외되는 것임. 또한 지방세법시행령 제102조제2항의 규정에 의거 법인의 설립과 지점 또는 본사무소의 설치 및 대도시내로의 법인의 본점·주사무소·지점 또는 본사무소의 전입에 따른 부동산등기는 당해법인 또는 지점 등이 그 설립·설치·전입이전에 취득하는 일체의 부동산등기(채권을 보전하거나 행사할 목적으로 하는 부동산은 제외)에 대하여 등록세를 중과세하나, 채권을 보전·행사하기 위해 법원으로부터 경락취득하고 임차보증금으로 상제한 것이라면 중과세 대상에서 제외되는 것임.(행자부 세

정13407-290, 2001. 3. 19)

10. 지분제 대물변제공사와

과표 적용

가. 지분제 도급공사계약의 형태

도급공사계약에 의하여 주택을 건설하는 경우 원칙적으로 주택조합에서 조합원으로 부터 공사부담금에 의하여 건설하게 되나, 지분제 도급공사계약에 의하여 건설되는 경우에는 주택조합이 부담할 공사비 등 도급금액을 확정하지 아니하고 시공회사인 건설회사가 모든 책임 하에 시공은 물론 분양을 하는 경우를 의미한다.

주택조합은 도급공사비용을 별도로 부담하지 아니하면서 일반분양분에 대한 공동주택의 지분을 시공회사에게 공사비 댓가로 지급하게 되는 형태이고 이는 시공회사가 총분양 수입대금으로부터 도급공사비를 충당하는 조건으로 공사도급계약을 체결하게 된다.

따라서 공사비 댓가로 아파트를 대물변제 받는 것이 아니라 일반분양분 아파트의 분양대금을 공사비 댓가로 받게 되는 형태의 계약이므로 사실상은 일반분양분 아파트를 직접취득하게 되는 것은 아닌 것이다

나. 지분제 도급계약과 취득여부 판단

주택조합용 부동산을 취득하게 되는 경우 그 납세의무자는 주택조합이지만 지방세법 제105조 제10항의 규정에 의거 주택법제32조의 규정에 의한 주택조합과 도시

및주거환경정비법 제16조제2항의 규정에 의한 주택재건축조합이 당해 조합원용으로 취득하는 조합주택용 부동산은 그 조합원이 취득하는 것으로 의제하고 있으므로 납세의무자는 조합원이 되나 조합원용이 아닌 일반분양분 공동주택이나 상가용 부동산에 대하여는 사실상 부동산을 취득하는 주택조합이 납세의무가 발생하게 되는 것이므로 따라서 주택조합이 취득하는 부동산에 대하여 납세의무가 발생되나 이를 대물변제형식으로 공사비 댓가로 시공회사에게 분양되는 경우에는 시공회사도 당해 조합용 부동산을 취득하게 되므로 취득세 납세의무가 발생하게 되는 것이다.

그러나 지분제 형태로 도급공사계약을 체결한다면 공사비 댓가로 아파트를 대물변제하지 아니하고 단지 공사비의 일부를 분양대금에서 공제하여 시공사의 공사비로 충당하게 되는 경우라면 취득에 해당되지 아니하여 납세의무가 발생되지 아니하는 것이다

[사례] 대물변제의 취득시기 판단

지방세법 제105조제2항에서 사실상 취득은 일반적으로 등기와 같은 소유권 취득의 형식적 요건을 갖추지는 못하였으나 대금지급과 같은 소유권 취득의 실질적 요건을 갖춘 경우를 말하는 것으로서 귀 문에서 주택조합이 토지 대금을 대물(이하 신축아파트라 함)로 지급하기로 계약을 체결한 후 자신의 명의로 주택사업계획승인을 요

청하였다 하더라도 이를 근거로 조합이 실질적 소유권을 취득하였다 할 수 없고 또한 토지 대금을 신축아파트로 변제하기로 계약한 이상, 주택조합이 조합원에게 신축아파트의 소유권을 이전하여 준 날을 당해 토지의 취득일로 보는 것이 타당하므로, 주택조합으로 소유권이전 등기가 되지 않은 58세대의 토지는 대물변제가 완성되지 않은 이상 취득이 이루어지지 않았다고 할 것임(행자부 세정-82, 2005. 4. 7)

[사례] 대물변제에 따른 취득세 납세의무
대물변제라 함은 본래의 채무에 갈음하여 다른 급부를 현실적으로 하는 때에 성립하는 요물계약으로써, 다른 급부가 부동산의 소유권이전인 때에는 그 소유권이전 등기를 완료하여야만 대물변제가 성립되어 기존채무가 소멸하는 것(대법원98두17067, 1999. 11. 12)이므로 지역주택조합과 시공법인이 지분제공사계약을 체결하여 시공사 책임 하에 분양 및 시공함으로써 분양대금을 수금하여 대여금 및 공사비를 충당한 것은 단지 조합이 지급해야할 공사비를 분양금으로 대체한 것에 불과하며, 공사비와 일반분양아파트를 대물변제한다는 계약 없이 법인장부상 공사비를 분양아파트(대물)로 상계처리하지 않고, 소유권보존도 조합으로 등기한 경우라면 대물변제로 인한 취득으로 볼 수 없으므로 시공사는 일반분양분에 대한 취득세 납세의무가 없는 것임(행자부 세정-1528, 2005. 7. 7) ☺